

М. А. Кравченко,
аспірант кафедри аудиту та економічного аналізу,
Національний університет державної податкової служби України

ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ

У статті розглянуто особливості внутрішньогосподарського контролю розрахунків з оплати праці. Проаналізовано типові порушення і помилки, які виникають у сфері розрахунків з оплати праці.

In the article the features of internal control of payment of labour are considered. Typical violations and errors which arise up in the field of payment of labour are analysed.

Ключові слова: оплата праці, внутрішньогосподарський контроль, контрольні процедури, контроль розрахунків.

ВСТУП

У ринкових умовах господарювання жодне підприємство не може обійтися без ефективно діючої системи внутрішнього контролю, однією з важливих та складних ділянок якої є перевірка розрахунків з оплати праці. Правомірно вважається, що дана ділянка має підвищений контрольний ризик. Допущення однієї помилки у розрахунках автоматично веде до цілої серії помилок і порушень, постійні зміни у нормативно-правовій базі, складність та трудомісткість розрахунків, ризик зловживань з боку працівників — все це зумовлює необхідність організації на підприємстві ефективного контролю за розрахунками з оплати праці.

Дослідженню проблем контролю присвячені численні праці провідних вітчизняних та зарубіжних вчених. Окремі теоретико-методичні та практичні аспекти внутрішньогосподарського контролю висвітлені в працях М.Т. Білухи, І.А. Белобжецького, Ф.Ф. Бутинця, Н.Г. Виговської, Є.В. Калюги, М.Д. Корінька, Л.Г. Ловінської, Л.В. Нападовської, Л.П. Пантелєєва, С.М. Петренко, Б.Ф. Усача, В.О.Шевчука та ін. Проте, незважаючи на значну увагу до питань внутрішнього контролю залишаються недостатньо висвітленими питання методики та організації внутрішньогосподарського контролю за розрахунками з оплати праці та відповідно потребують подальших досліджень.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою статті є висвітлення особливостей внутрішньогосподарського контролю розрахунків з оплати праці. Виходячи з мети статті, необхідно вирішити наступні завдання: розглянути завдання та методичні прийоми внутрішньогосподарського контролю розрахунків з оплати праці; встановити послідовність здійснення внутрішньогосподарського контролю роз-

рахунків з оплати праці; визначити об'єкти та джерела інформації внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці; проаналізувати найтипівіші порушення і помилки, які можуть виникнути при розрахунках з оплати праці, та зловживання в цій сфері.

РЕЗУЛЬТАТИ

Внутрішній контроль являє собою систему безупинного спостереження за ефективністю використання майна підприємства, законністю і доцільністю господарських операцій і процесів, збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей [5, с.141]. Належна організація внутрішньогосподарського контролю забезпечує стабільне і ефективне функціонування підприємства, дотримання внутрішньогосподарської політики, збереження та раціональне використання активів підприємства, запобігає та викриває фальсифікації, помилки, забезпечує точність і повноту бухгалтерських записів та своєчасну підготовку надійної фінансової інформації.

При організації внутрішньогосподарського контролю слід пам'ятати про адекватність контрольних заходів умовам діяльності конкретного підприємства. Ступінь складності повинен відповідати організаційній структурі підприємства, чисельності управлінського та іншого персоналу, розгалуженості мережі відокремлених підрозділів, ступеню централізації бухгалтерського обліку та іншим характеристикам підприємства. Керівництво підприємства самостійно визначає параметри організації внутрішнього контролю. Головне, щоб витрати на контрольні процедури не перевищували економічний ефект від їх здійснення [1; 8].

Організація внутрішньогосподарського контролю передбачає: встановлення мети контролю; вибір головних параметрів; створення підрозділу з внутрішньогосподарського контролю (якщо це економічно доцільно);

Таблиця 1. Етапи внутрішньогосподарського контролю розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам

Етапи контролю	Контрольні процедури
Підготовчий	<ul style="list-style-type: none"> - визначення суб'єктів контролю та їх функціональних обов'язків; - визначення переліку об'єктів контролю; - окреслення кола завдань внутрішньогосподарського контролю; - систематизація джерел інформації.
Процедурний	<ul style="list-style-type: none"> - перевірка відповідності оперативного обліку робочого часу чинному законодавству та внутрішнім регламентам; - перевірка правильності документального оформлення розрахунків з оплати праці; - перевірка відповідності бази нарахування оплати праці обсягам виконаних робіт при відрядній формі оплати праці та фактично відпрацьованим годинам при погодинній формі оплати праці; - перевірка правильності розрахунку середньої заробітної плати та обчислених за нею виплат працівникам, у тому числі сум відпускних, компенсації за невикористану відпустку, виплат за листками непрацездатності; - перевірка правильності розрахунку, використання та коригування резервів на виплату відпусток і премій; - перевірка правильності й обґрунтованості нарахування додаткової заробітної плати та інших заохочувальних виплат (здійснення індексації заробітної плати, нарахування компенсації за несвоєчасну виплату заробітної плати, оплата праці при відхиленнях від нормального робочого часу, премій, матеріальної допомоги тощо); - перевірка правильності та відповідності чинному законодавству нарахувань на фонд оплати праці та утримань із виплат працівникам, своєчасності їх сплати відповідним органам; - перевірка обґрунтованості віднесення витрат на оплату праці на собівартість продукції (робіт, послуг) або інших витрат підприємства та включення їх до валових витрат; - перевірка своєчасності та повноти розрахунків з оплати праці з працівниками; - перевірка законності та правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на оплату праці; - перевірка на відповідність даних реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, показників облікових реєстрів та бухгалтерської звітності по розрахунках з оплати праці; - встановлення правильності заповнення бухгалтерської звітності з оплати праці; - здійснення аналізу використання трудових ресурсів та витрат на оплату праці (забезпеченість підприємства ресурсами, продуктивність праці та резерви підвищення виробітку, наявність простоїв, втрат робочого часу, форми оплати праці, ефективність використання фонду оплати праці).
Заключний	<ul style="list-style-type: none"> - узагальнення результатів процедурного етапу контролю; - аналіз причин відхилень та встановлення винних осіб (ініціаторів); - визначення впливу виявлених відхилень на господарський процес; - застосування адміністративних заходів відносно винуватців допущених порушень і виявлених помилок; - розробка заходів щодо усунення та уникнення у майбутньому виявлених помилок і порушень; - контроль за виконанням прийнятих рішень та реалізацією розроблених заходів щодо усунення і недопущення у майбутньому виявлених порушень; - формування пропозицій щодо оптимізації витрат на оплату праці.

призначення контролерів; регламентацію функцій служб (осіб) з контролю; розробку внутрішніх документів, які регламентують проведення контролю; інформаційне забезпечення контролю; виконання контрольних заходів; координацію та планування роботи; вплив на працівників підприємства.

Суб'єктами внутрішньогосподарського контролю виступають керівник, окремі посадові особи і працівники структурних та функціональних підрозділів підприємства. Значну роль відіграють працівники бухгалтерії, зокрема головні бухгалтери, які нарівні з керівниками підприємств несуть відповідальність за порушення правил і положень, що регламентують фінансово-господарську діяльність [9; 14].

Як справедливо зазначає О.Ю. Шоляк, на сьогодні відсутній науково обґрунтований підхід до завдань щодо проведення внутрішньогосподарського контролю за операціями з виплат працівникам. Виходячи із цього,

О.Ю. Шоляк було здійснено систематизацію завдань внутрішнього контролю з врахуванням часового розрізу здійснення господарської операції.

На стадії попереднього контролю операцій з виплат працівникам автор виділяє наступні завдання: перевірка наявності трудових книжок працівників; врахування пільг згідно переліку поданих документів, що надають на це право працівнику; доцільність джерел фінансування соціально гарантованих виплат працівникам; відповідність нормам чинного законодавства та внутрішнім документам операцій з виплат працівникам [13]. Крім того, на нашу думку, до завдань попереднього контролю можна віднести перевірку обґрунтованості нормативів щодо оплати праці, розцінок та ставок заробітної плати.

До завдань поточного контролю автор відносить контроль за повнотою та цільовим використанням коштів, спрямованих на соціальні заходи; перевірку джерел здійснення виплат працівникам; своєчасність погашення заборгованості за виплатами працівникам; правильність та повноту облікового відображення операцій з виплат працівникам у первинних документах, реєстрах обліку, Головній книзі, бухгалтерській звітності [13]. Окрім вищенаведених завдань, до внутрішнього контролю виплат працівникам доцільно віднести перевірку використання робочого часу і виконання норм виробітку та контроль за правильністю застосування тарифних ставок, окладів,

встановлених розцінок та систем преміювання.

Завдання наступного контролю О.Ю. Шоляк вбачає в перевірці достовірності відображення операцій з виплат працівникам у системі обліку та звітності; контролі оформлення первинних документів, облікових реєстрів та Головної книги з дотриманням законодавчо встановлених вимог; відповідності нарахуваного і фактично виплаченого рівня заробітної плати та інших виплат чинному законодавству та іншим нормативним документам; правильності розрахунків з фондами соціального страхування та бюджетами різних рівнів; додержанні термінів виплат працівникам, задекларованих в розпорядчих документах підприємства.

У цілому, проведена О.Ю. Шоляк систематизація завдань внутрішньогосподарського контролю дозволяє врегулювати контрольні процедури з врахуванням часу здійснення господарських операцій.

Виходячи з необхідності ефективного використан-

Таблиця 2. Об'єкти та джерела інформації внутрішньогосподарського контролю розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам

Об'єкти контролю	Джерела інформації
Трудова дисципліна та дотримання трудового законодавства	Колективний договір; табель обліку робочого часу; графік змінності; положення про робочий час; контрольні журнали робочого часу; особові картки
Політика оплати праці та стимулювання	Колективний договір; Положення про оплату праці; Положення про преміювання
Первинні документи з обліку особового складу	Наказ чи розпорядження про прийняття на роботу, переведення на іншу роботу, припинення трудового договору; особові картки; наказ чи розпорядження про надання відпустки; табель обліку використання робочого часу
Первинні документи з обліку праці та її оплати	Наказ про облікову політику; графік документообороту; первинні документи з обліку виробітку, табель обліку робочого часу
Зобов'язання з оплати праці	Розрахунково-платіжні відомості; накопичувальні картки виробітку і заробітної плати; книги (картки) аналітичного обліку видів оплати праці; бухгалтерські довідки розрахунку середньої заробітної плати; розроблювальні таблиці, синтетичні регістри за рахунком 66, журнали 5 і 5А, Головна книга, реєстр депонованої заробітної плати, реєстр авансових виплат працівникам, розділ IV форми №1 (ряд. 580 гр.4); відомість 7.3 (ряд. 1 гр.6)
Зобов'язання за іншими виплатами працівникам	Розрахунково-платіжні відомості; особові рахунки; платіжні відомості, розрахунки бухгалтерії; книги аналітичного обліку виплат працівникам
Розрахунки за виплатами працівникам	Розрахунково-платіжні відомості; платіжні відомості; ВКО; реєстр депонованої заробітної плати; реєстр авансових виплат працівникам; платіжні доручення на перерахування заробітної плати на картрахунки; журнал І; оборотна відомість за рахунком 66 та ін.
Витрати на оплату праці та інші виплати працівникам	Первинні документи з обліку робочого часу, виробітку, відхилень від нормальних умов; бухгалтерські довідки розрахунку середньої заробітної плати; розрахунково-платіжні відомості; книги (картки) аналітичного обліку видів оплати праці; розроблювальні таблиці, журнали 5 і 5А, розділ II форми №2 (ряд. 240 гр.4) та ін.
Розрахунки з бюджетом та позабюджетними фондами	Розрахунково-платіжні відомості; особові рахунки; заяви на отримання податкової соціальної пільги; документи, що підтверджують право на отримання підвищеного розміру податкової соціальної пільги; форма №1-ДФ; звітні форми до фондів; платіжні доручення; журнали 5 і 5А; відомість 3.6 (ряд. 1.4 гр.13); оборотна відомість за рахунками 64, 65 та ін.

ня завдань внутрішньогосподарського контролю операцій по розрахунках з оплати праці, раціоналізації вимагає процес організаційно-методичних заходів контролю. Під процесом розуміють певну узгоджену послідовність виконання визначених дій для досягнення поставленої мети.

Проаналізувавши підходи науковців і практиків до процесу здійснення внутрішньогосподарського контролю розрахунків з оплати праці, пропонуємо наступну послідовність його здійснення (табл. 1).

У процесі здійснення внутрішньогосподарського контролю можуть використовуватися різні методи і прийоми. Методологія внутрішньогосподарського контролю охоплює як загальнонаукові методи дослідження (аналіз, синтез, індукція, дедукція, спостереження, порівняння), так і спеціальні методи контролю (прийоми фактичного контролю: інвентаризація, обстеження, контрольні заміри, експертиза, лабораторний аналіз тощо; прийоми документального контролю: моделювання, експертизи документів, камеральні перевірки норм і розцінок, зустрічна перевірка, розрахунки тощо). Суб'єкти контролю самостійно обирають набір методів (способів, прийомів) контролю залежно від об'єкта та мети контролю [10].

Вибір об'єкта контролю є важливим моментом в організації внутрішньогосподарського контролю. Крім того, важливо визначити джерела інформації, в яких містяться дані про досліджувані об'єкти.

Об'єкти внутрішньогосподарського контролю розрахунків з оплати праці та джерела інформації, які використовуються при їх перевірці, наведено в табл. 2.

Витрати на оплату праці та інші виплати працівникам: первинні документи з обліку робочого часу, виробітку, відхилень від нормальних умов; бухгалтерські довідки розрахунку середньої заробітної плати; розрахунково-платіжні відомості; книги (картки) аналітичного обліку видів оплати праці; розроблювальні таблиці, журнали 5 і 5А, розділ II форми №2 (ряд. 240 гр.4) та ін.; розрахунки з бюджетом та позабюджетними фондами: розрахунково-платіжні відомості; особові рахунки; заяви на отримання податкової соціальної пільги; документи, що підтверджують право на отримання підвищеного розміру податкової соціальної пільги; форма №1-ДФ; звітні форми до фондів; платіжні доручення; журнали 5 і 5А; відомість 3.6 (ряд. 1.4 гр.13); оборотна відомість за рахунками 64, 65 та ін.

На сьогодні найбільш високу ймовірність допущення помилок має система бухгалтерського обліку. Як свідчить практика, це пов'язано з недостатнім розумін-

ням та неоднозначним тлумаченням законодавчих актів, порушенням документального оформлення операцій, необхідністю опрацювання значних масивів інформації, що, у свою чергу, зумовлює допущення арифметичних помилок, веденням одним обліковим працівником кількох ділянок обліку, що обмежує час на проведення самоконтролю. Окрім того, особлива специфіка та складність розуміння бухгалтерської галузі спеціалістами інших сфер сприяє зловживанню з боку працівників бухгалтерії, зокрема головних бухгалтерів.

Так, на практиці часто мають місце підробки в розрахунково-платіжних і платіжних відомостях з метою приховування розкрадання грошей з каси. Спосіб розкрадання полягає у завищенні загальної суми грошей в останній колонці розрахунково-платіжної відомості "До видачі" і рядка "Разом".

Можуть бути випадки розкрадання грошей шляхом привласнення депонованих сум. Для цього касир разом з бухгалтером підробляють підпис депонента в розрахунково-платіжній відомості або у видатковому касовому ордері чи депонентській відомості.

Зустрічаються випадки подвійного нарахування заробітної плати за одну і ту ж випущену продукцію (тобто нарахування за приписки фактично не випущеної продукції), нарахування заробітної плати за вироблення неіснуючої продукції або продукції, яка вважається не-

завершеним виробництвом.

До типових, окрім вищенаведених, порушень можна віднести:

- завищення обсягів робіт у документах на оплату праці щодо фактично виконаних;
- включення у документи з обліку праці осіб, які не брали участі у виконанні конкретних робіт, або осіб, не передбачених штатним розкладом;
- неправильне застосуванням норм виробітку, тарифних ставок, посадових окладів і розцінок;
- неправильне таксування окремих документів з обліку праці;
- застосування пільг, виплати допомоги без наявності підтверджуючих документів;
- несвоєчасність розрахунків з працівниками підприємства та відповідними органами.

На жаль, на сьогодні вищенаведені порушення і зловживання зустрічаються досить часто і ведуть до чималих сум втрат. Така ситуація пов'язана з нерозумінням власниками підприємств сутності, мети і завдань внутрішньогосподарського контролю, чим, у свою чергу, зумовлюється його низька якість. У результаті цього більшість порушень і помилок виявляється не системою внутрішньогосподарського контролю, а зовнішньою перевіркою.

На великих підприємствах доцільно створювати спеціалізовані відділи, які б забезпечували повсякденний безперервний внутрішньогосподарський контроль. Обов'язки внутрішнього контролю на невеликих підприємствах слід покласти на ревізійну комісію, яка має призначатися власниками підприємства. Окрім вищенаведеного, доцільно здійснити автоматизацію контролю та розробити внутрішні стандарти, які будуть регламентувати процедуру проведення внутрішнього контролю на підприємстві. Також необхідно приділити увагу системі підготовки, добору, підвищення кваліфікації та удосконалення професійних якостей контролерів.

На підприємствах малого бізнесу, незважаючи на широке застосування спрощеної системи обліку, звітності та оподаткування, підтримка належного рівня контролю ускладнюється, оскільки адміністративні та контрольні операції нерідко виконує одна і та ж особа. Власнику такого підприємства доцільно, якщо це можливо, самостійно здійснювати окремі контрольні процедури або ж залучати фахівців зі спеціалізованих фірм.

ВИСНОВКИ

Організований належним чином внутрішньогосподарський контроль дозволяє не лише виявляти та усувати проблеми, а й забезпечує передумови для недопущення їх у майбутньому. Дієвий контроль за використанням коштів на оплату праці дає можливість аналізувати результати праці, значною мірою сприяє зростанню продуктивності праці й зміцненню трудової дисципліни, дозволяє оперативно вносити корективи в обов'язки кожного з працівників.

Розглянуті в статті питання дозволяють удосконалити процес проведення внутрішньогосподарського контролю розрахунків з оплати праці. Слід зазначити, що методика контролю розрахунків з оплати праці має бути завжди в центрі уваги контролерів та вчених, о-

скільки постійно потребує перегляду та оновлення у зв'язку з високою трудомісткістю перевірок, частими змінами в трудовому і податковому законодавстві, широкою варіативністю організації системи оплати праці на окремих підприємствах. Це забезпечить відпрацювання більш ефективного підходу до перевірки та управління оплатою праці.

Література:

1. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: монографія: ЖДТУ. — 2008. — 532 с.
2. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: навч. посібник / За ред. к.е.н. проф. М.Д. Корінка. — Фастів: Поліфаст, 2006. — 440 с.
3. Гуцаленко Л.В. Стан та перспективи розвитку внутрішнього контролю на підприємствах АПК / Л.В. Гуцаленко, Н.Г. Здирко // Облік і фінанси АПК. — 2007. — № 11—12. — С. 83—86.
4. Івануса Н. Внутрішній контроль: сучасний стан і перспективи розвитку / Н.Івануса // Наука молода. — 2006. — №6. — С. 156—158.
5. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія. — К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. — 360 с.
6. Ловінська Л.Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні: Монографія. — К., 2006. — 240 с.
7. Мельник Т.Г. Методологія аудиту розрахунків з працівниками по оплаті праці / Т.Г. Мельник // Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. — 2005. — №75—76. — С. 51—55.
8. Нападівська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: монографія. — Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. — 224 с.
9. Пантелеєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: монографія. — К.: ДП "Інформаційно-аналітичне агентство", 2008. — 491 с.
10. Пантелеєв В.П. Методологічні засади внутрішньогосподарського контролю / В.П. Пантелеєв // Актуальні проблеми економіки. — 2008. — №4. — С. 243—249.
11. Петренко С.М. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю господарських систем: монографія. — Донецьк, 2007. — 290 с.
12. Петрик О. Аудит розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам: вимоги до організації та методики / О.Петрик, Н.Шульга // Бухгалтерський облік і аудит. — 2006. — №12. — С. 47—54.
13. Шоляк О.Ю. Внутрішньогосподарський контроль розрахунків з оплати праці / О.Ю. Шоляк // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету (Серія: Економічні науки). — 2009. — Випуск 16 (ч.І). — Режим доступу: www.nbuv.gov.ua
14. Яценко В.М. Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення / В.М. Яценко, Н.О. Пронь // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету (Серія: Економічні науки). — Випуск 22 (ч.ІІ). — С. 3—7.

Стаття надійшла до редакції 26.04.2010 р.